

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 22234C du rôle
Inscrit le 27 novembre 2006**

AUDIENCE PUBLIQUE DU 15 MARS 2007

**Recours formé par Mme ..., ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau
d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial
communal
- Appel -
(jugement entrepris du 18 octobre 2006, n° 20871 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006 par Maître Gaston VOGEL en nom et pour compte de Mme ..., sans état particulier, demeurant à L-..., contre un jugement rendu en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal par le tribunal administratif en date du 18 octobre 2006, à la requête de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996, tous émis le 8 juin 2000 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes à l'égard de la société à responsabilité limitée AGENCE IMMOBILIÈRE ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 27 décembre 2006 par M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative par Maître Gaston VOGEL le 29 janvier 2007 en nom et pour compte de la partie appelante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement Maître Gaston VOGEL, ainsi que M. le délégué du gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives.

La société à responsabilité limitée AGENCE IMMOBILIÈRE ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, 14, rue des Capucins, ci-après désignée par « l'agence immobilière ... », détint au cours des années 1995 et 1996 une participation à hauteur de 7,36% dans la société civile immobilière ..., ayant eu son siège social à Luxembourg, 11c, boulevard Joseph II, ci-après désignée par la « société civile immobilière ... ». L'agence immobilière ... était en outre créancière à l'égard de la société civile immobilière ... pour un montant de 36.576.986 LUF, montant qu'elle provisionna à raison de 15.000.000.- LUF (1996) et de 17.000.000 LUF (1997).

Suivant une convention du 14 février 1997, l'agence immobilière ... céda à Monsieur... ses parts sociales de la société civile immobilière ... et sa créance susvisée, évaluée au montant de 36.531.986.- LUF, au prix de 1.- LUF.

Devenue l'unique associée de l'agence immobilière ..., Mme ... procéda le 2 décembre 1998 à la dissolution de l'agence immobilière

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1995 émis le 23 mars 2000, le bureau d'imposition Sociétés 3 fixa le revenu de la société civile immobilière ... à un total de -68.810.744.- LUF et répartit ce revenu entre les associés de la société civile immobilière ..., de manière à imputer à l'agence immobilière ... une quote-part de revenu de location de biens de -4.289.105.- LUF et une quote-part de revenu de capitaux mobiliers de 1.079.- LUF, ainsi qu'une retenue d'impôt de 313 LUF.

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1996 émis le 23 mars 2000, le même bureau d'imposition fixa le revenu de la société civile immobilière ... -68.342.365.- LUF et imputa à l'agence immobilière ... une quote-part de -4.489.904.- LUF de revenu de location de biens, de 1.060.- LUF de revenu de capitaux mobiliers et de 368.- LUF de retenue d'impôt imputable.

Le 31 mai 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, réclama contre ces deux bulletins d'établissement du 23 mars 2000. Elle critiqua le refus d'admettre les deux susdites provisions pour créance douteuse en déduction de la quote-part du résultat de la société civile immobilière ... lui imputée.

Par courrier du 12 avril 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 informa l'agence immobilière ... de ce qu'il ne pourrait pas accepter cette déduction sous forme de provision requise.

Le 8 juin 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de l'agence immobilière ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995 et 1996, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 et au 1^{er} janvier 1997. Ces bulletins tablent sur un revenu imposable obtenu après l'extourne des provisions de 15.000.000.- LUF pour l'année 1995 et de 17.000.000.- LUF pour l'année 1996 telles qu'inscrites dans les comptes annuels de l'agence immobilière ... pour tenir compte du risque d'un non-recouvrement de sa créance sur la société civile immobilière

Le 17 juillet 2000, Mme ..., agissant pour l'agence immobilière ... dissoute, introduisit une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996.

En date du 3 juillet 2003, le bureau d'imposition ... émit à l'égard de Mme ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, à travers lequel celle-ci se vit imputer au titre de la liquidation de l'agence immobilière ... un bénéfice de spéculation de 7.731.864.- LUF et une plus-value de liquidation de 8.541.186.- LUF.

La réclamation susénoncée du 17 juillet 2000 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal émis le 8 juin 2000 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, Mme ... introduisit, le 6 janvier 2006, un recours contentieux devant le tribunal administratif tendant à la réformation, sinon à l'annulation desdits bulletins.

Par jugement du 18 octobre 2006, le tribunal administratif a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et a rejeté le recours principal en réformation pour manquer de fondement.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2006, Maître Gaston VOGEL, agissant en nom et pour compte de Mme ..., a relevé appel du susdit jugement.

L'appelante, à travers son acte d'appel, ensemble son mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2007, reproche au tribunal administratif d'avoir retenu qu'une créance d'un associé d'une société de personnes contre celle-ci ne constitue pas, du point de vue fiscal, un élément de l'actif investi propre à l'entreprise de l'associé que celui-ci est admis à faire figurer dans son propre bilan fiscal, mais rentre dans la détermination du revenu en provenance de la société de personnes qui lui est imputable et que dès lors, la valeur à attribuer à cette créance constitue une des bases d'imposition qui doivent être fixées, au vœu du § 215 (2) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à travers un bulletin d'établissement séparé et ne constitue point une base d'imposition devant être fixée de manière indépendante dans le cadre de la détermination du revenu propre de l'associé.

Réitérant son argumentaire de première instance, l'appelante fait soutenir que l'origine du problème résiderait dans le fait que dans le cadre de l'imposition des revenus de l'agence immobilière ... et sur base du paragraphe 218 AO, le bureau d'imposition Sociétés 4 a considéré qu'il était lié – pour les années 95 et 96 – par un renvoi du bureau Sociétés 3 établissant sur base du paragraphe 215 AO la quote-part du revenu de la société civile immobilière ... imposable dans le chef de cette dernière.

Or, comme il ne serait pas ressorti de la déclaration adressée au bureau Sociétés 3 que le montant de 32.000.000.- LUF investi par l'agence immobilière ... dans la société civile immobilière ... était à qualifier de créance irrécouvrable, la non-conformité entre le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 et la déclaration de l'agence immobilière ... présentée au bureau Sociétés 4 aurait entraîné une réévaluation du bénéfice de l'agence immobilière ... et par suite une majoration du revenu imposable dans le chef de l'appelante.

Elle fait valoir plus particulièrement que lors de la détermination de la quote-part du revenu de la société civile immobilière ..., imposable dans le chef de l'agence immobilière ..., il aurait

dû être tenu compte des pertes accrues dans le chef de l'agence immobilière ... et elle soutient que les bulletins litigieux ne tiendraient pas compte de la situation économique réelle des deux sociétés.

Ensuite, elle estime que le renvoi opéré par le bureau d'imposition Sociétés 3 sur base du paragraphe 218 AO n'est pas « *impératif alors qu'une réclamation a été introduite à l'encontre d'un bulletin d'établissement séparé* », l'« *interprétation* » du paragraphe 218 AO opérée par le bureau Sociétés IV pêchant, selon l'appelante, par un excès de rigueur.

Dans ce contexte, elle reproche au bureau d'imposition Sociétés 4 de négliger le fait qu'une réclamation a été introduite à l'encontre des deux bulletins d'établissement relatifs aux années 1995 et 1996.

L'appelante insiste encore sur ce que la position de « *l'Administration des Contributions Directes* » serait contraire au principe de réalisme du droit fiscal, alors que le respect de ce principe aurait imposé la comptabilisation des provisions pour créances douteuses dont il est question ci-avant.

Enfin, elle demande à la Cour de se prononcer sur la question de la mise en intervention des autres associés de la société civile immobilière

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 27 décembre 2006 dans lequel il conclut au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement entrepris.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Concernant la question préalable de la mise en intervention d'office des autres associés de la société civile immobilière ..., il convient de confirmer et de suivre les premiers juges en ce qu'ils ont retenu que pareille mise en intervention n'est pas requise en l'occurrence dès lors qu'à travers le recours sous examen ne sont visés que des bulletins propres à l'agence immobilière ... et que les associés de la société civile immobilière ... ne sauraient en être affectés.

L'appelante a tort de contester que le bureau d'imposition compétent n'aurait pas été tenu par le renvoi et partant de contester qu'il aurait été tenu de reprendre les bases d'imposition déterminées par les bulletins d'établissement séparé et en commun dont il est question en cause.

En effet, étant donné que le paragraphe § 218 (2) AO dispose que « *die Feststellungen, die in den Feststellungsbescheiden getroffen worden sind, werden den Steuerbescheiden zugrunde gelegt, auch wenn die Feststellungsbescheide noch nicht unanfechtbar geworden sind* », force est de retenir que les bases d'imposition fixées par un bulletin d'établissement doivent impérativement être reprises par le bureau d'imposition compétent pour établir l'assiette de l'impôt réduit.

Le tribunal a partant à juste titre relevé que pareille reprise est à opérer d'office par le bureau d'imposition compétent et ceci dès la notification du bulletin d'établissement séparé et nonobstant l'introduction éventuelle d'une voie de recours qui ne s'oppose pas à la prise d'effet dudit bulletin et il ne saurait par conséquent pas être question de l'existence d'une obligation du bureau d'imposition d'évaluer le bien-fondé d'une voie de recours exercée

contre le bulletin d'établissement séparé avant de pouvoir imputer les bases d'imposition fixées dans ce bulletin.

C'est encore à tort que l'appelante soutient que la créance de la l'agence immobilière ... sur la société civile immobilière ... pourrait faire l'objet d'une provision dans les comptes de l'agence immobilière ... pour tenir compte du risque de non-recouvrement de cette créance, le régime d'imposition spécifique des revenus d'une société de personnes, tel qu'il se dégage du paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, ensemble l'article 57 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, basé sur la transparence fiscale des sociétés de personnes s'y opposant.

En effet, un associé d'une société de personnes étant fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, un prêt accordé par l'associé à la société de personnes doit être qualifié de supplément d'apport et, en droit fiscal, il ne saurait être question de créance, recouvrable ou non, à l'encontre de la société de personnes. En ce qui concerne la valeur à attribuer à cet apport, elle doit être fixée, au vœu du § 215 (2) AO, à travers un bulletin d'établissement séparé et en commun.

Sur ce, les premiers juges sont donc encore à confirmer en ce qu'ils en ont déduit qu'en tout état de cause, la demande de l'appelante de voir déduire les provisions opérées ne saurait entraîner directement une modification des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal critiqués.

Les moyens et arguments de l'appelante se révèlent hors propos dans le cadre d'un recours dirigé contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal.

L'appel n'étant pas fondé, le jugement entrepris est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel du 27 novembre 2006,

dit qu'il n'y a pas lieu à appeler en cause les autres associés de la société civile immobilière ...,

dit l'appel non fondé et en déboute,

partant **confirme** le jugement entrepris du 18 octobre 2006,

condamne l'appelante aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par

Jean-Mathias Goerens, vice-président,

Marc Feyereisen, conseiller,
Henri Campill, conseiller rapporteur,

et lu par le vice-président Jean-Mathias Goerens en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président